

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS**

**PROPOSTA DO USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA
DE GESTÃO EM UMA EMPRESA DE VENDA DE AUTOPEÇAS**

**André da Silva Zembo André
Orientadora: Profª. Drª. Márcia Bortolocci Espejo**

CURITIBA

2012

ANDRÉ DA SILVA ZEMBO ANDRÉ



**PROPOSTA DO USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA
DE GESTÃO EM UMA EMPRESA DE VENDA DE AUTOPEÇAS**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Márcia Bortolocci Espejo

CURITIBA

2012

RESUMO

ANDRÉ, da S. Z. A. **Proposta de uso do orçamento empresarial como ferramenta de gestão em uma empresa de venda de autopeças.** Este trabalho tem como objetivo propor à empresa pesquisada um conjunto de relatórios orçamentários visando aumentar o desempenho administrativo da empresa, já que a mesma em nenhum estágio do seu ciclo operacional usa o orçamento como ferramenta de gestão. Esse estudo visa também destacar as características do orçamento, suas vantagens e limitações bem como as diversas naturezas de orçamento, a saber: Tradicional e Incremental, base zero, flexível, contínuo e por atividade. Trata-se de um estudo de caso com o objetivo de estimular a criação da cultura orçamentária em uma empresa de venda de autopeças. Foi feita uma entrevista com alguns funcionários da empresa, buscando analisar o que é feito atualmente em termos de orçamento e propor um modelo que melhor se ajuste às necessidades da empresa. Depois do estudo concluiu-se que o orçamento flexível é o modelo mais adequado tendo em conta a filosofia administrativa e as características da empresa.

Palavras-Chave: Orçamento Empresarial, Orçamento Flexível e Cultura Orçamentária.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Orçamento Flexível para Vários Níveis de Atividade	38
TABELA 2 – Modelo de Orçamento de Venda	43
TABELA 3 – Premissas de Vendas	56
TABELA 4 – Premissas de Compras	57
TABELA 5 – Demonstração do Resultado do Exercício Projetado	58
TABELA 6 – Demonstração do Fluxo de Caixa Projetado	60

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Etapas do Orçamento	41
QUADRO 2 – Orçamento de caixa	45
QUADRO 2 – Etapas do Orçamento para Empresa Pesquisada	62

LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Ambiente Geral da Empresa.....	14
FIGURA 2 – Ciclo PDCA.....	20
FIGURA 3 – Interação da Informação com o Processo Decisório.....	22
FIGURA 4 – Evolução do Processo Orçamentário.....	25
FIGURA 5 – Fontes Potenciais de Cultura.....	29
FIGURA 6 – Ciclos Orçamentários.....	36
FIGURA 7 – Modelo Básico de Concepção do ABB Através de 8 etapas.....	40

Sumário

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	PROBLEMA DA PESQUISA.....	10
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	OBJETIVO GERAL.....	10
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS:.....	10
1.3	JUSTIFICATIVA	11
1.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	11
1.5	ESTRUTURA DA MONOGRAFIA.....	11
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	13
2.1	ANÁLISES DO AMBIENTE DE UMA EMPRESA	13
2.2	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O PAPEL DO ORÇAMENTO	15
2.3	IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO	17
2.4	O CICLO PDCA.....	19
2.5	O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO	21
2.6	O PROCESSO DECISÓRIO E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO.....	21
2.7	DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO ORÇAMENTO	23
2.8	EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS	24
2.9	OBJETIVOS DO ORÇAMENTO	26
2.10	IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	27
2.11	VANTAGENS DO ORÇAMENTO	30
2.12	LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO	31
2.13	TIPOS DE ORÇAMENTO.....	32
	7.13.1 Orçamento de Tendências.....	32
	7.13.2. Orçamento Base Zero.....	33
	2.13.1.1 Características do Orçamento Base Zero	33
	2.13.1.2 Vantagens e Desvantagens do orçamento OBZ	34
	2.13.2 Orçamento Contínuo.....	35
	2.13.3 Orçamento Flexível.....	37
	2.13.4 Orçamento por Atividade	39
2.14	ETAPAS DO ORÇAMENTO	41
2.15	ORÇAMENTO EMPRESARIAL	42

2.15.1	Orçamento de Vendas	42
2.15.2	Orçamento de Compras.....	44
2.15.3	Orçamento Financeiro	44
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	46
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	46
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	46
4	ESTUDO DE CASO	48
4.1	MISSÃO DA EMPRESA	48
4.2	VISÃO DA EMPRESA	49
4.3	PRINCÍPIOS DA EMPRESA	49
4.4	VALORES DA EMPRESA	49
4.5	PERFIL DA EMPRESA	49
4.6	CLIENTES.....	50
4.7	PRODUTOS	50
4.8	ANÁLISE DO AMBIENTE DA EMPRESA.....	51
4.8.1	ANÁLISE EXTERNA	51
4.8.1.1	Ameaças.....	51
4.8.1.2	Oportunidades	51
4.8.2	ANÁLISE INTERNA.....	52
4.8.2.1	Pontos Fracos.....	52
4.8.2.2	Pontos Fortes.....	52
4.9	ESTRATÉGIA ATUAL DA EMPRESA	53
4.10	ORÇAMENTO NA EMPRESA	54
4.11	CULTURA ORÇAMENTÁRIA.....	55
4.12	MODELO PROPOSTO	56
4.12.1	ETAPAS PARA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO	62
5	CONCLUSÃO.....	63
	REFERÊNCIAS	64
	APÊNDICE.....	66
	APÊNDICE A: MODELO DE ORÇAMENTO DE VENDAS	66

1 INTRODUÇÃO

A cada dia surgem novas empresas no mercado que para se diferenciarem e crescerem nesse grande universo competitivo usam de todos os recursos disponíveis sejam novas tecnologias, métodos e ferramentas administrativas podendo contudo sobreviver e garantir o retorno dos investidores, assim como a continuidade e boa imagem da empresa.

A atenção nas tendências do mercado assim como a consequente e assertiva escolha das ferramentas administrativas determinarão o sucesso de uma empresa visto que é por meio da antecipação e previsão das metas que a empresa saberá que métodos utilizar para responder a sua visão.

A expressão do plano explica como os objetivos podem ser atingidos, especificando as ações propriamente ditas. Estes objetivos são refletidos nas várias áreas, devendo cada envolvido se responsabilizar pelos objetivos pré-estabelecidos. O estabelecimento de objetivos permite dispor padrões para serem medidos e traz à tona preocupação fundamental com a avaliação do nível de eficiência atingido pelo todo e pelas partes da empresa.

O planejamento estratégico não deve dominar a organização o que significa que o plano é um instrumento a serviço dos executivos e não uma camisa de força que impeça ações que de alguma forma ou por algum motivo não tenham sido percebidos ou considerados no plano estratégico.

A opção ao tema de pesquisa surgiu da preocupação e não conformidade ao tomarmos conhecimento que a empresa em questão mesmo tendo na administração, executivo com o conhecimento da importância do orçamento como ferramenta de gestão não o usam e tal prática tem afetado o desempenho da empresa.

Assim sendo, este estudo destina-se aos gestores de empresas com o objetivo de dar um pequeno acréscimo à literatura, abordando os seguintes modelos orçamentários: Tradicional e Incremental, base zero, flexível, contínuo e o orçamento por atividade. Na sequência o estudo de caso onde o objetivo é descrever a empresa, o ambiente em que está inserida e suas atuais estratégias e

por fim a proposta de um modelo orçamentário que se enquadrará nas necessidades dos gestores.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, os procedimentos metodológicos não de consistir em um estudo de pesquisa bibliográfica e um estudo de caso, no qual foi proposto um modelo de orçamento para a empresa em questão já que a empresa pesquisada não tem na sua cultura o uso do orçamento.

A empresa foi escolhida, em virtude de ter cursado graduação com um dos gestores da empresa que constantemente manifestava-se a esse respeito.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Este trabalho visa responder à seguinte questão de pesquisa: Que modalidade orçamentária pode atender ao *core business* da empresa denominada vendedora de autopeças especializada em peças Fiat e induzir ao desenvolvimento da cultura orçamentária?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

- Propor modelo de orçamento empresarial para empresa pesquisada que permita a identificação dos resultados projetados em período mínimo de um ano.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

Os objetivos específicos são:

- Verificar na empresa em questão, o que se realiza atualmente em termos de orçamento;
- Identificar o modelo orçamentário mais adequado às necessidades gerenciais da empresa;
- Propor conjunto de relatórios orçamentários que permitam a identificação dos resultados projetados da empresa para horizonte mínimo de um ano.

1.3 JUSTIFICATIVA

Objetivando adquirir título de Especialista em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná-UFPR, a presente pesquisa apresentará à empresa pesquisada, o orçamento como uma ferramenta fundamental de gestão e facilitador da tomada de decisão já que permitirá não apenas acompanhar a continua atividade da empresa (sua missão), assim como projetar cenários atinentes a sua visão.

A compreensão da importância do orçamento empresarial é também motivo para propor à empresa um modelo que poderá facilitar o acompanhamento das suas atividades e consequentes tomadas de decisões.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa terá seguinte delimitação:

Orçamento Empresarial: Modelo orçamentário adequando a uma empresa de venda de autopeças.

1.5 ESTRUTURA DA MONOGRAFIA

Nesta parte da pesquisa são apresentadas as razões desta pesquisa, a proposta de trabalho através da exposição do problema e objetivos da pesquisa assim como a justificativa para a realização do trabalho.

Na parte 2 faz-se uma revisão de literatura sobre os temas relacionados ao ambiente empresarial assim como o planejamento estratégico e a importância do orçamento.

Na parte 3 apresentam-se os conceitos básicos de orçamento, aplicados a gestão empresarial.

Na parte 4 elege-se a metodologia e os procedimentos metodológicos a serem utilizados

Na parte 5 é feita a análise do caso, verificando a estratégia utilizada atualmente pela empresa e propondo um modelo orçamentário adequado a sua natureza operacional.

Na parte 6 elaboram-se as conclusões e propostas de melhoria.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 ANÁLISES DO AMBIENTE DE UMA EMPRESA

O ambiente empresarial diz muito do que se é capaz de realizar. Sua composição determina quão acirrada será a disputa por clientes e principalmente pelo lucro. Isto implica esforço e dedicação, principalmente para captar e manter os consumidores que vão e vem nesta “onda” movida por necessidades e desejos.

A compreensão do ambiente é resultado da análise das variáveis que o compõe. Economia, tecnologia, política, legislação são macro variáveis que fogem ao controle do gestor e da empresa. Neste caso, o máximo que a empresa pode fazer, é adaptar-se rapidamente lembrando que a flexibilidade e a adaptabilidade ocorrem em algumas situações em momentos quase concomitantes.

Porém, apenas adaptar-se às novas demandas do mercado já não é suficiente. A exigência é muito maior. O entendimento do ambiente competitivo consiste em analisar do passado, diagnosticar o presente e prognosticar o futuro.

Segundo Barney e Hesterly (2007, p.280):

Qualquer análise das ameaças e oportunidades com que uma empresa depara deve começar de um entendimento do ambiente geral em que ela opera. O ambiente geral consiste de tendências amplas, no contexto em que uma empresa opera que podem ter impactos nas escolhas estratégicas dessa empresa.

O ambiente geral é composto de componentes que normalmente tem amplo escopo e pouca aplicação imediata, ou seja, interferem na administração da organização, porém de forma indireta. São exemplos: componente econômico, social, político, legal e tecnológico.

Deste macroambiente estão contidos o ambiente operacional e o ambiente interno respectivamente.

Conforme Mazutti (2012, p.27) “o ambiente operacional é composto pelos públicos relevantes externos com os quais a organização mantém vários tipos de relacionamentos”. O autor acrescenta que esses públicos são pessoas, grupo de pessoas, entidades, empresas e organizações do governo que mantêm um processo de intercambio com a organização, através de relacionamentos diversos (consumo, fornecimento, financiamento, apoio entre outros).

O ambiente interno por sua vez, é formado pelos públicos relevantes internos e pelos elementos da oferta expandida da organização. O quadro a seguir ilustra sinteticamente o macroambiente empresarial.

Figura 1: Ambiente Geral da Empresa



Fonte: material de aula Mazutti (2012, p. 27)

A compreensão do ambiente em conjunto com indicadores de ações estratégicas fortalece a empresa e proporcionam um melhor aproveitamento de suas potencialidades e oportunidades.

2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O PAPEL DO ORÇAMENTO

A importância do planejamento estratégico formal nas organizações tem crescido bastante. Até meados do século XX, a maior parte dos processos de planejamento era desestruturada e fragmentada, e o planejamento formal era restrito a poucas e grandes empresas. Embora administradores pioneiros como Alfred Sloan, da General Motors, os tenham instituído há muito tempo, os processos formais de planejamento tornaram-se uma função administrativa difundida apenas nos últimos 35 anos. E se as organizações maiores o adotaram há muito tempo, atualmente mesmo as pequenas empresas, conduzido por empreendedores agressivos e com senso de oportunidade, engajam-se no planejamento formal.

Bateman e Snell (2010, p.117) afirmam que “planejamento é o processo consciente, sistemático de tomar decisões sobre metas e atividades que um indivíduo, um grupo, uma unidade de trabalho ou uma organização buscarão no futuro”. Frezatti (2009, p.24) argumenta ainda que:

Planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças e dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento de sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os riscos.

Dentro do contexto acima exposto, Ansoff (1991, p.20) considera que o planejamento estratégico deveria oferecer respostas às duas necessidades, a saber:

1. Necessidade de preparar a empresa para um futuro que não seria uma simples projeção do passado;
2. Necessidade de preparar a empresa de maneira abrangente e sistêmica

Só uma definição clara da missão e do propósito da empresa permite chegar a objetivos claros e realistas. “A estratégia define as atividades-chave e por isso exige que saibamos o que nossa empresa é e o que deveria ser” (MAGGINSON, 1998, p.163).

Trewatha e Newport (1979, p. 126) em termos de decisões gerenciais argumentam que:

O planejamento de estratégia estabelece o caráter e a direção de uma organização. Assim a estratégia reflete os objetivos organizacionais básicos, bem como os cursos de ação que devem ser seguidos para que sejam atingidos. Consequentemente o planejamento estratégico eficaz ajuda em trabalho mais racional com os riscos e incertezas do futuro. De fato, a maioria dos administradores compreende que a boa consecução de metas depende de estratégias bem pensadas e sistematicamente estabelecidas. Tais estratégias resultam das seguintes premissas segundo:

1. Definir objetivos de curto ou longo prazo em consonância com as avaliações ambientais e os pontos fortes e fracos da organização.
2. Estabelecer o curso de ação para alcançar os objetivos.
3. Alocar os recursos necessários para que sejam alcançados os objetivos formulados.

Das funções básicas tratadas por Fayol, entre organizar, formar equipe, dirigir, e controlar tem-se o planejamento que significa decidir antecipadamente. Essa decisão implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, motivadas pela preferência, disponibilidade, grau de aceitação de risco etc. Nessa ordem de ideia, decidir antecipadamente consiste em controlar o próprio futuro. É uma visão bastante proativa no tocante ao processo de gestão das organizações. Welsch (1980, p.40) a esse respeito, afirma que “[...] a essência do conceito de planejamento reside no fato de que os aspectos específicos do processo de administração podem ser formalizados vantajosamente, implicando que a aplicação dos planos, políticas e procedimentos formulados por escrito devem ser flexíveis”.

2.3 IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO

Segundo Lunkes (2003, p. 27), “o sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão de despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidades de supervisão”.

Orçar na linguagem náutica significa colocar a vela a favor do vento como meio de que a embarcação atinja o seu objetivo. É dessa maneira que o orçamento faz com as empresas as direcionam para os objetivos. O orçamento, por conseguinte, trata de um instrumento de planejamento de curto prazo, estabelecendo metas que direcionam operacionalmente a estratégia da empresa (WELSCH, 1983).

Nas empresas quer sejam elas grande, média ou pequena sempre existe um planejamento por mais simples que seja com uma missão, valores e visão, é claro que nas grandes empresas existem os Planejamentos Estratégicos com suas missões bem definidas, valores que norteiam os negócios e a visão de com a empresa deseja ser vista daqui, por exemplo, 4 anos. Nas empresas pequenas o planejamento estratégico pode ser um simples pedaço de papel onde o proprietário escreve o que deseja e como deseja alcançar o objetivo.

Padoveze (2004, p. 128), afirma que “o orçamento tem uma missão muito importante, pois é um plano onde estão contidas as quantidades de recursos (materiais, horas trabalhadas ou recursos financeiros) capazes de conduzir a empresa aos seus objetivos”. Orçamento segundo o mesmo autor deve conter alguns propósitos gerais como:

- Orçamento como sistema de autorização: o orçamento aprovado é um meio de autorização de recursos para todos os setores da empresa;
- Um meio para projeções e planejamento: as peças orçamentárias serão utilizadas para os processos de projeções e planejamento permitindo estudos para períodos posteriores.
- Um canal de comunicação e coordenação: é um instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais.
- Um instrumento de motivação: ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas;
- Um instrumento para avaliação e controle, avalia o desempenho dos gestores e controla os objetivos corporativos e setoriais.
- Uma fonte para a tomada de decisão: por conter os dados previstos e esperados é uma ferramenta fundamental para a tomada de decisões sobre os eventos econômicos diários de responsabilidade dos gestores operacionais (PADOVEZE, 2010, p. 31)

Esta importante ferramenta de gestão deve acompanhar a estratégia da empresa, o seu acompanhamento e controle devem ser constantes para que se possam atingir os objetivos planejados para o período assim como um barco a vela deve aportar em seu porto de chegada.

2.4 O CICLO PDCA

Para Garrison e Noreen (2001, p.10) o ciclo PDCA é:

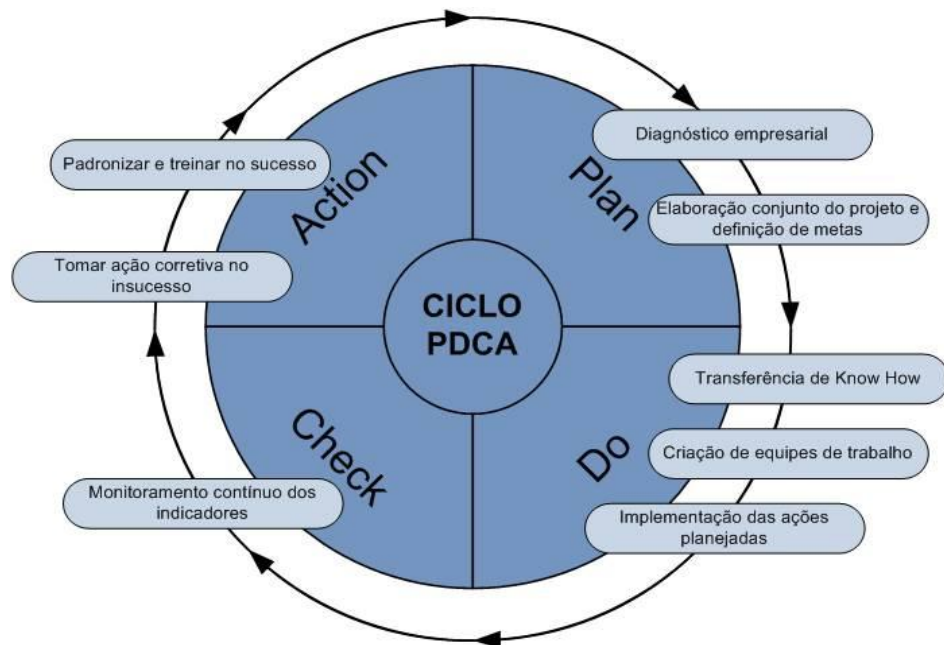
Um método científico de resolução de problemas. Na fase a equipe de solução de problemas analisa os dados, para identificar as possíveis causas do problema para em seguida propor uma solução. Na fase executar faz-se um experimento. A fase checar, os resultados do experimento são analisados. Na fase implementar, por fim, se o resultado do teste tiverem sido favoráveis, o plano é implementado; se não, a equipe volta aos dados iniciais e recomeça tudo.

De acordo com o artigo da Proind Consultoria (2010), o ciclo PDCA (Plan, Do, Check e Act) é uma sequencia de ações que podem ser utilizadas para controlar algum processo. É uma ferramenta administrativa que auxilia na organização de um projeto ou processo. Seu nome deve-se a abreviatura de verbos em inglês:

- Plan (Planejar): consiste em estabelecer metas e objetivos, bem como os métodos que serão utilizados para que sejam realizados;
- Do (Executar, fazer): é a etapa de implementação de acordo com o que foi estabelecido anteriormente no planejamento;
- Check (Verificar, checar): analisar os dados e medir se os objetivos e metas foram alcançados da forma como desejado;
- Act (Agir): definir quais as mudanças necessárias para garantir a melhoria contínua do projeto.

O PDCA, segundo a mesma fonte, também é conhecido como Roda de Deming que apresenta às empresas a abordagem de uma melhoria continua sistemática que se baseia em fatos, conforme a figura que se segue.

Figura 2: Ciclo PDCA



Fonte: Proind Consultoria, (WWW.PROINDCONSULTORIA.COM.BR/CONTEUDO/COMO-TRABALHAMOS/CICLO-PDCA, 2010).

2.5 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

A maneira como o administrador vê o mundo afeta a sua visão sobre a empresa. Essa visão consiste nos pressupostos fundamentais que definem o estilo de gestão.

Independentemente da forma de pensar e o seu nível hierárquico na empresa, o papel do administrador é o de tomar decisão que levam a organização a um ajustamento ou ação proativa em relação ao seu meio ambiente, e à alocação de recursos e seu gerenciamento, de acordo com os níveis de eficiência e eficácia desejados.

Sinteticamente o processo de tomada de decisão pode em termos gerais ser destacado nas seguintes etapas com forme (MAZUTTI, 2012, p.11):

- Diagnóstico dos problemas;
- Procura de soluções alternativas;
- Análise e comparação das alternativas;
- Seleção da melhor alternativa;
- Implementação da alternativa escolhida.

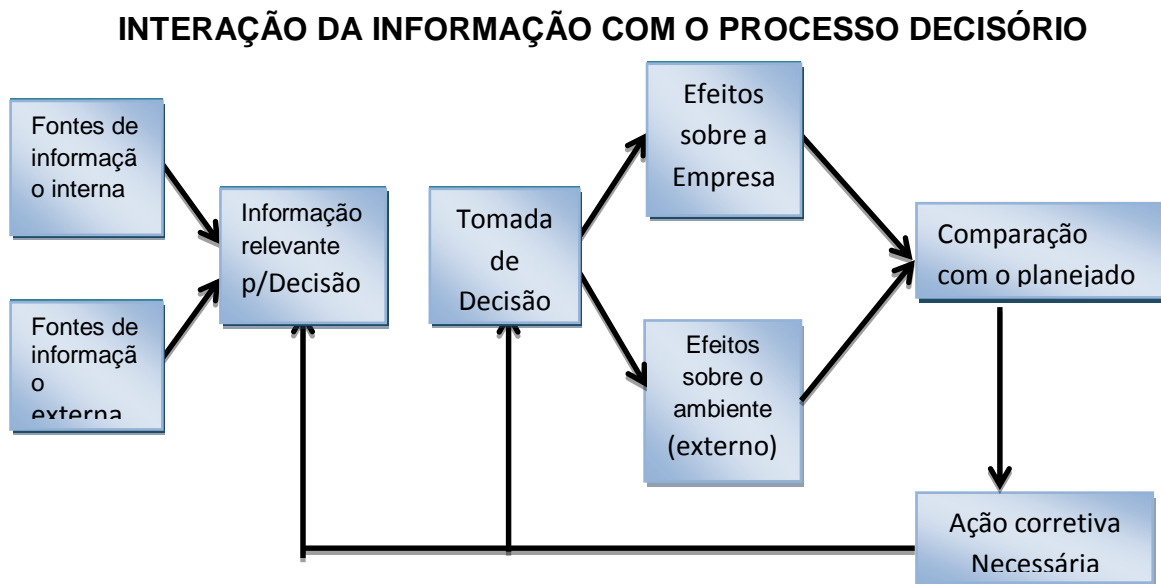
2.6 O PROCESSO DECISÓRIO E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO

O processo decisório segundo Mazutti (2012, p.14) “é um ato que dependerá fundamentalmente de informações a fim de maximizar o grau de certeza do resultado. Nesse contexto, a informação gerencial assume grande importância”.

O mesmo autor acrescenta que nesse contexto, o administrador deve sempre lembrar que o sistema de informação gerencial é um sistema projetado para oferecer ao gestor informações seguras para a tomada de decisão sólida que resulte no alcance dos objetivos previamente estabelecidos.

Desta forma evidencia-se como ocorre a interação da informação com o processo decisório, como no quadro a seguir:

Figura 3: Interação da Informação com o Processo Decisório



Fonte: material de aula Mazutti (2012, p.14)

2.7 DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

A capacidade de previsão de uma empresa está na competência de gerenciar cenários futuros de forma dinâmica, rápida e eficaz. Uma das ferramentas para atingir este objetivo é o orçamento. O planejamento orçamentário deve ir além dos aspectos financeiros, é um retrato fiel e antecipado do ambiente em que a empresa atua, é a bússola do gestor, é o mapa das ações operacionais em busca da tradução da estratégia.

Como foi referido anteriormente, nas empresas quer sejam elas grandes, médias ou pequenas existe um planejamento por mais simples que seja com uma missão, valores e visão.

O orçamento entra nesse cenário estratégico com uma missão muito importante, visto por em prática as decisões a serem tomadas, focando e identificando os pontos de maior importância, sendo esse o principal benefício da implementação do orçamento empresarial. Para Shim & Siegel (2005, p.23) orçamento “[...] é uma forma de desenvolvimento do planejamento e das políticas organizacionais considerando recursos e restrições”. Padoveze (2010, p.31) acrescenta que o orçamento é “expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda a coordenação e implementação de um plano”.

Por envolver todos os setores da empresa, o orçamento tornou-se uma ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da companhia, sendo esse o principal benefício da implementação do orçamento empresarial.

2.8 EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS

Carneiro e Matias (2011, p. 77) afirmam que “as evoluções que ocorreram no processo orçamentário não significam que o método original, chamado orçamento empresarial, foi considerado defasado e seus conceitos deixaram de ser totalmente utilizados”. Na verdade, segundo Lunkes (2009) a definição, os objetivos e as características para todos os processos orçamentários básicos são os mesmos, a não ser o caso do Beyond Budgeting. O orçamento rapidamente tornou-se o elemento central da maioria dos sistemas de gestão usados pelas empresas. O orçamento permite à empresa um gerenciamento central assim como certa disciplina financeira sobre as diferentes divisões. Geralmente o plano orçamentário é elaborado e posto em prática sem alterações para ser observado pelas divisões no decorrer do ano.

Na primeira fase do orçamento predominou o orçamento empresarial com a projeção dos recursos baseado na estrutura organizacional. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período.

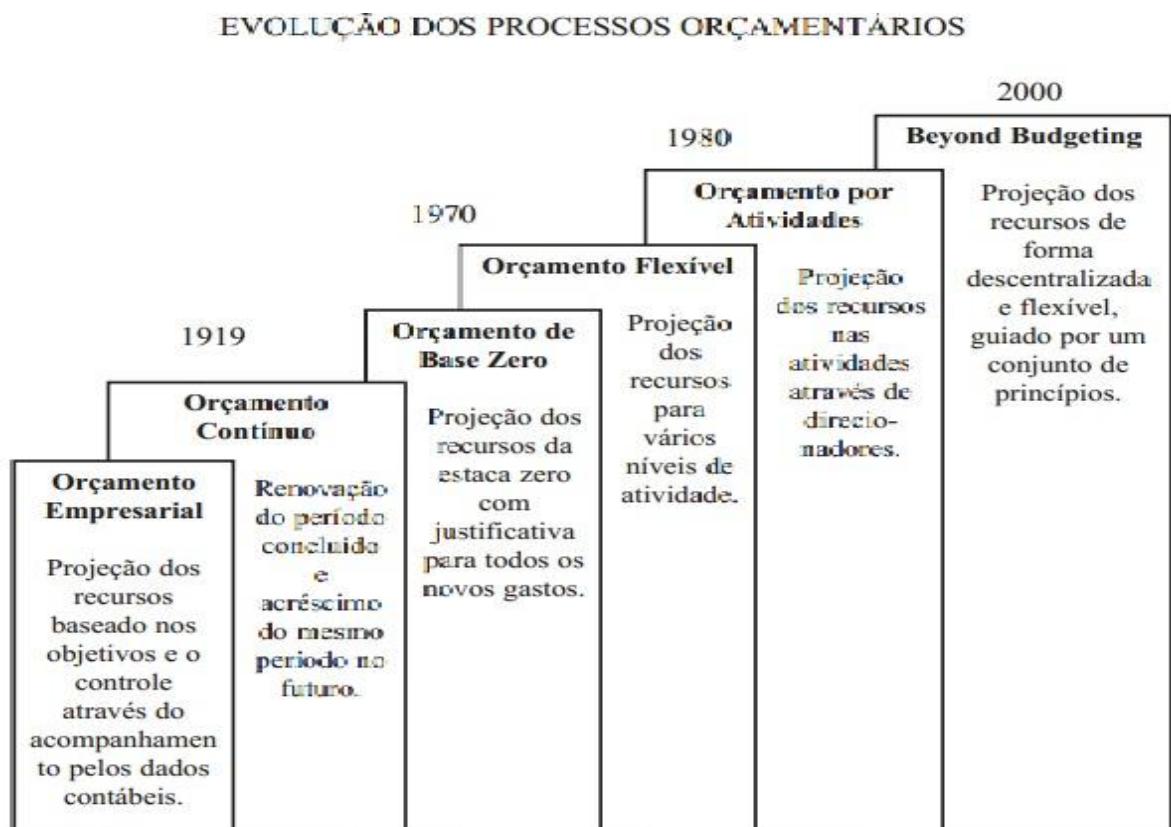
A segunda fase privilegiou o orçamento contínuo que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte. O passo seguinte foi o surgimento do orçamento de base zero com a projeção dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando da estaca zero e a necessidade de justificar os gastos. No orçamento base zero os gestores estimam e justificam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações. A quarta etapa apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades, portanto, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade (LUNKES, 2007).

Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado por atividades, com projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para estimar e controlar a carga de trabalho e recursos. O orçamento por atividades usa a informação sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação.

Finalmente, o beyond budgeting utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial.

A figura a seguir mostra em resumo a evolução desse processo.

Figura 4: evolução do processo orçamentário



Fonte: Carneiro e Matias (2011, p. 78).

2.9 OBJETIVOS DO ORÇAMENTO

Para Schubert (1985, p.55), elaboração do orçamento em uma empresa significa:

Uma sondagem sobre o seu futuro para o próximo exercício social ou períodos maiores. O orçamento deve ser uma peça dinâmica, sensível às mudanças que ocorrem no âmbito da empresa, interna e externamente, com adequados registros do seu passado e com um horizonte de tempo de 2, 3, 5, 10 ou mais anos.

O orçamento reúne diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e controle de resultados. O planejamento orçamentário não visa apenas prever o que vai acontecer e o seu posterior controle, mas fundamentalmente estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que todos trabalhem sinergicamente na busca dos planos de lucro.

Conforme Padoveze (2010 p. 31) os propósitos gerais contidos no plano orçamentário dever ser:

1. Orçamento como sistema de autorização: orçamento aprovado é um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle.
2. Um meio para projeções e planejamentos: o conjunto de peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e planejamento, permitindo, inclusive, o estudo dos próximos períodos.
3. Um canal de comunicação e coordenação: se incorporado os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias, é instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais.
4. Um instrumento de motivação: permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais.
5. Um instrumento de avaliação e controle: considerando os aspectos da motivação e da autorização, é lógica e utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos projetos setoriais e corporativos.
6. Uma fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta fundamental para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.
7. Os objetivos da empresa direcionam os objetivos das diversas áreas ou funções sendo esses últimos, os objetivos específicos. Por esta via, o processo de estabelecimento de objetivos deve ser interativo, coordenando os objetivos gerais e específicos.

2.10 IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A implementação do processo orçamentário pode ser feito mediante a contemplação de 5 etapas.

Para Schubert (1985, p.13), “[...] a implementação do processo orçamentário exigirá um preparo dos responsáveis pela coordenação e elaboração dos valores orçados pelas diversas áreas da empresa e recebidos pelo órgão orçamentário para a montagem do orçamento”.

A primeira das cinco etapas (RACHEL, 2010) é a de reconhecimento do clima organizacional não deixando de observar a cultura organizacional já que carrega consigo normas de relacionamento, atitudes, convicções ideais e pressupostos e diagnóstico da realidade econômico-financeira da empresa, mediante:

- Realização de visitas para entendimento do ciclo operacional e realidades funcionais;
- Compreensão da missão, objetivos da empresa e estratégia;
- Identificação da ênfase desejada para o planejamento e controle;
- Conhecimento da expectativa dos gestores;
- Descrição da estrutura de controle existente;
- Percepção da cultura organizacional;
- Reconhecimento da posição de mercado atual e esperada assim como da estratégia corporativa;

A segunda etapa segundo a mesma autora é a de elaboração do planejamento da prática orçamentária, respondendo questões como: que procedimentos adotar, como delimitar responsabilidades e que cronograma adotar.

Esta etapa compreende de acordo com Rachel (2010):

- Coleta de informações específicas junto aos setores da empresa;
- Discussão com os gerentes acerca das diretrizes que nortearão os trabalhos;

- Levantamento do material a ser utilizado e seus respectivos custos;
- Escolha das pessoas que implementarão o planejamento e discussão sobre a forma de fazê-lo (análise crítica da técnica).

Trata-se da fase mais trabalhosa e que definirá o êxito do trabalho.

A terceira etapa a condição básica para a realização do orçamento é a qualificação das pessoas envolvidas tendo como objetivo a organização da infraestrutura e o ambiente para a construção do orçamento, devendo, contudo:

- Definir a equipe a ser envolvida, com base em estudo preliminar acerca do perfil profissional qualificado para a tarefa;
- Identificar os responsáveis setoriais;
- Discutir sobre as formas de treinamento necessárias;
- Construir um cronograma para reuniões.

A quarta etapa é a elaboração do orçamento propriamente dito, levando em consideração as necessidades de cada setor:

- Definindo o alcance orçamentário;
- Identificar as fontes de receitas que financiarão as despesas e custos da empresa;
- Definir as fontes alternativas de recursos.

A quinta e última etapa é a de gestão e acompanhamento orçamentário, caracterizado por:

- Avaliação dos resultados obtidos comparando os números estimados com os valores efetivamente realizados;
- Descoberta e correção das falhas no processo;
- Redimensionamento de novas diretrizes a partir dos resultados obtidos.

A primeira etapa do processo orçamentário é o reconhecimento do clima organizacional e nela a cultura, por ser um fator mais destacado, merece atenção especial. Isto porque englobam convicções, normas de relacionamento interpessoais, atitudes, ideias e presunções como já referido anteriormente. De fato,

a cultura é uma potente força invisível que reflete valores, crenças e normas compartilhadas entre os membros da organização.

A cultura se forma ou se modifica através da aprendizagem organizacional uma vez que incorpora reações aos problemas do ambiente externo e integração interna, razão pela qual é muitas vezes internalizada como verdade incontestável.

Figura 5: Fontes Potenciais de Cultura



Fonte: Rachel (2010, p.13)

2.11 VANTAGENS DO ORÇAMENTO

As empresas se beneficiam muito de um programa orçamentário. Embora as empresas possam obter certo grau de sucesso sem orçamentos, elas jamais atingirão as alturas a que poderiam chegar com um sistema coordenado de orçamentos.

Padoveze (2005, p.39) afirma que “o plano orçamentário, como qualquer ferramenta de controladoria, é um exercício de aprendizado permanente e só pode ser desenvolvido e atingir seu grau de utilização eficaz se praticado”.

A utilização de um sistema orçamentário pode ser entendida como um plano, que engloba as operações anuais de uma empresa, onde é formalizado o desempenho das ações e funções administrativas, pois oferece vantagens pela efetiva formalização (SANVICENTE E SANTOS, 1979, p. 23).

Pode-se, contudo, resumir essas vantagens do orçamento em:

- A orçamentação compele aos administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento;
- Fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente;
- Ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes.

Sanvicente e Santos (1979, p. 23) acrescentam como vantagens:

A existência e a utilização do orçamento exigem que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso do orçamento, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de todos os fatores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas.

A preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos e ela disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados seus objetivos.

2.12 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

Mas, apesar de todas as vantagens e contribuições que o sistema de planejamento e controle orçamentários pode proporcionar a uma empresa, a seus administradores, e proprietário, assim como a funcionários, clientes e fornecedores, ele não é a resposta para todos os males, já que para ser bem aplicado numa empresa, requer as atitudes apropriadas e o conhecimento da técnica envolvida na sua utilização.

A utilidade do sistema orçamentário se esbarra nos seguintes obstáculos:

- Baseia-se em estimativas, sujeitando-se a erros;
- Deve ser continuamente monitorado e adaptado às circunstâncias;
- Nem todas as empresas possuem recursos para implementar um sistema adequado;
- Atrasos na emissão dos dados comprometem a implementação de ações corretivas em tempo hábil;
- As dificuldades de ajustes geram desconfiças em relação aos resultados projetados; e
- É apenas uma ferramenta de apoio à decisão, não podendo tomar o lugar da administração.

Por isso é necessário que se faça uma avaliação deste aspecto antes de se recomendar a introdução de um sistema orçamentário em uma empresa (SANVICENTE E SANTOS, 1979, p. 25).

2.13 TIPOS DE ORÇAMENTO

Abordou-se anteriormente que o orçamento como expressão quantitativa de um plano de ação que ajuda na coordenação e implementação de um plano. Mas não existe uma única maneira de estruturar o orçamento, e conseqüentemente, de como fazer o processo de avaliação e controle.

É a empresa quem deve escolher entre várias modalidades de orçamento aquela que melhor se adapte às suas características de gestão, aos seus objetivos e aos seus processos de controle.

Entre os vários tipos de orçamento destacam-se alguns como: orçamento de tendências, orçamento base-zero, orçamento estático, orçamento contínuo, orçamento flexível e orçamento por atividade.

7.13.1 Orçamento de Tendências

É uma prática orçamentária comum projetar situações futuras seguindo a tendência apresentada pelos dados históricos. Esse método pode funcionar relativamente bem se as condições econômicas e ambientais não sofrerem mudanças substanciais.

Padoveze (2010, p.42) quanto ao orçamento de tendências argumenta que:

“essa prática vem dando bons resultados, pois, de modo geral, os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem, considerando, contudo, a introdução dos novos elementos componentes do planejamento operacional da empresa”.

A base em experiências anteriores caracteriza o orçamento de tendências, tomando-se como base de dados de períodos passados, ajustados conforme mudanças esperadas em preços, custos e níveis de atividade econômica, entre outros.

7.13.2. Orçamento Base Zero

O orçamento base zero parte da premissa de que ao elaborar o orçamento de um novo exercício social, todas as atividades sejam reexaminadas e rediscutidas a partir da estaca zero; dados históricos não são considerados.

Cabe nesse modelo, uma revisão crítica dos gastos tradicionais de cada área ou departamento da empresa, analisam-se os custos e benefícios de todos dos projetos, processo e atividades, partindo de um pressuposto de que é possível começar as atividades a partir de uma base de dados inexistente daí o nome a base zero. Padoveze (2010, p.42) acrescenta que a questão fundamental para o orçamento base zero é “não é porque aconteceu que deverá acontecer”.

O orçamento base zero é o processo orçamentário, onde cada item tem de se justificar para obter aprovação. O OBZ baseia-se em um conceito claro de uma empresa de objetivos a longo prazo, metas específicas de curto prazo e os recursos financeiros disponíveis para ser bem sucedida. Além disso, ele se concentra nas atividades das despesas ao invés de departamento ou tipo de item do orçamento.

O objetivo do Orçamento base zero é o de viver de acordo com os recursos disponíveis; e corresponde a um meio de analisar, reestruturar e eliminar despesas, programas e projetos não econômicos.

2.13.1.1 Características do Orçamento Base Zero

As principais características e objetivos do OBZ, de acordo com Carvalho (2002, p. 5), são:

- Analisar o custo benefício de todos os projetos, processos e atividades partindo de uma base “zero”;
- Focalizar objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores chaves do negócio;
- Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- Desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas;
- Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

2.13.1.2 Vantagens e Desvantagens do orçamento OBZ

A desvantagem principal do orçamento base zero é o quesito tempo de elaboração, visto se tratar de um orçamento bastante burocrático, com muitos papéis e bastante controle. O OBZ consome muito mais tempo do que os tradicionais orçamentos.

Como vantagem, o orçamento de base zero pode ser aplicado em qualquer organização e independente de suas atividades.

Vantagens do orçamento base zero, segundo Lunkes (2003, p.103):

- Força os gestores a refletir sobre as operações e buscar oportunidades de melhoria;
- Fornece informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados;
- Detecta os excessos e duplicidades de atividades;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior;
- Proporciona melhor acompanhamento entre o planejado e o realizado;
- Cria atitude interrogativa em vez de assumir práticas do passado.

A elaboração do orçamento fica sob a responsabilidade do nível gerencial, buscando esforços e alternativas de maximizar o resultado da Companhia. Cada gerente deve avaliar as atividades de sua área e as despesas decorrentes, propondo e justificando o nível de gastos previstos.

2.13.2 Orçamento Contínuo

Trata-se de um conceito recente sobre o orçamento, sempre com o objetivo de tornar esse instrumento de planejamento e controle flexível e retirar dele o caráter estático. Fundamentalmente, sob esse conceito, a cada período em que o orçamento ou projeção é realizado, orçam-se ou projetam-se mais um período futuro, sempre mantendo em orçamento ou projeção uma quantidade igual de períodos (PADOVEZE, 2010, p. 46). O autor acrescenta que esse conceito é interessante, uma vez que permite à empresa sempre descortinar um horizonte de 12 meses (ou mais, se for do plano orçamentário da empresa) de operações futuras. As desvantagens são de ordem operacional, pois fazer orçamentos mensais sempre exige que se ative quase todo o processo orçamentário, o que toma tempo de toda a organização.

Na ideia de orçamento contínuo, existem dois modelos desse orçamento: Rolling budget e o Rolling forecast.

a) Rolling budget

Pavedoze e Taranto (2009) explicam que o fundamento primordial desse conceito concentra-se no período em que o orçamento será realizado. A partir daí é orçado e projetado mais um período futuro, mantendo sempre uma quantidade futura igual de períodos, ou seja, a partir de um orçamento do ano civil, após o término do mês de janeiro, o qual já se possui os dados reais, é feita a projeção do mês de janeiro do próximo ano, dessa forma, sempre irá apresentar uma visão de 12 meses.

b) Rolling forecast

Esse método mostra que o conceito de Rolling não é utilizado somente para a adição de um novo período de orçamento após a realização do último, mas pode ser usado também, conforme, que ao final de cada período, onde pode ser mensal ou trimestral (planejamento de curto prazo), o plano orçamentário é revisto e reestudado e novamente projetado (WELSCH, 2009).

Figura 6: ciclos do orçamento



Fonte: Lunkes (2003 p. 82)

2.13.3 Orçamento Flexível

A base desse novo tipo de orçamento, segundo Lunkes (2009) citado por Carneiro e Matias (2011, p.83) “foram lançadas no início de 1970 na Alemanha por Keilger e Plaut, conhecidas como Grenzplankostenrechnung ou GPK”. Esse novo processo incorporou dois princípios básicos segundo os mesmos autores:

- Os centros de responsabilidade com o controle e o cálculo de custo por produto;
- A nítida separação entre os gastos fixos e variáveis por centro.

Em relação a esse modelo de orçamento, Hornegren (1985, p.137) afirma que:

Trata-se de um processo orçamentário que considera como fator primordial o orçamento de receita, visto que nele ocorrem constantes mudanças no volume das operações, como consequência disso, todos os custos e despesas diretamente ligados ao volume de vendas deve seguir as flutuações dos volumes. Dessa forma, há a perfeita distinção entre os custos fixos e variáveis. O orçamento é um conjunto de ferramentas que pode ser ajustado a qualquer nível de atividade.

Padoveze (2010, p. 43) argumenta ainda que “[...] em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade setorial, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que por tendência se situarão tais volumes de produção ou vendas”. Basicamente, o orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades.

O orçamento flexível permite analisar se um determinado desvio foi provocado por um erro resultante das quantidades definidas (devido a falhas de análise ou improdutividade, por exemplo) ou se é devido a diferenças não antecipadas (nos preços dos produtos adquiridos).

Outro enfoque do orçamento flexível é não assumir nenhuma faixa de quantidade ou nível de atividade esperado. Faz-se apenas o orçamento dos dados unitários, e as quantidades a serem assumidas serão as realmente acontecidas, à medida que ocorrerem (PADOVEZE, 2010).

É apresentado a seguir um modelo de orçamento flexível, de forma sintética, adaptado de Hornegrn, Sundem e Straton (1996, p.296)

Tabela 1: orçamento flexível para vários níveis de atividade de produção ou de venda

Orçamento por Unidade		Dados Unitários		
Níveis de Atividade – Em Unidades		7.000	8.000	9.000
Vendas	\$ 31,00	217.000	248.000	279.000
Material e Componentes	\$ 21,00	147.000	168.000	189.000
Outros Custos e Despesas Variáveis	\$ 0,80	5.600	6.400	7.200
Soma – Custos e Despesas Variáveis	\$ 21,80	152.600	174.400	196.200
Margem de Contribuição	\$ 9,20	64.400	73.600	82.800
Orçamento – Gastos Mensais				
Gastos Fixos de Manufatura		37.000	37.000	37.000
Despesas Comerciais e Administrativas		33.000	33.000	33.000
Total – Custos e Despesas Fixas		70.000	70.000	70.000
Resultado Operacional		-56000,00	3.600	12.800

Fonte: Padoveze (2010, p.44)

2.13.4 Orçamento por Atividade

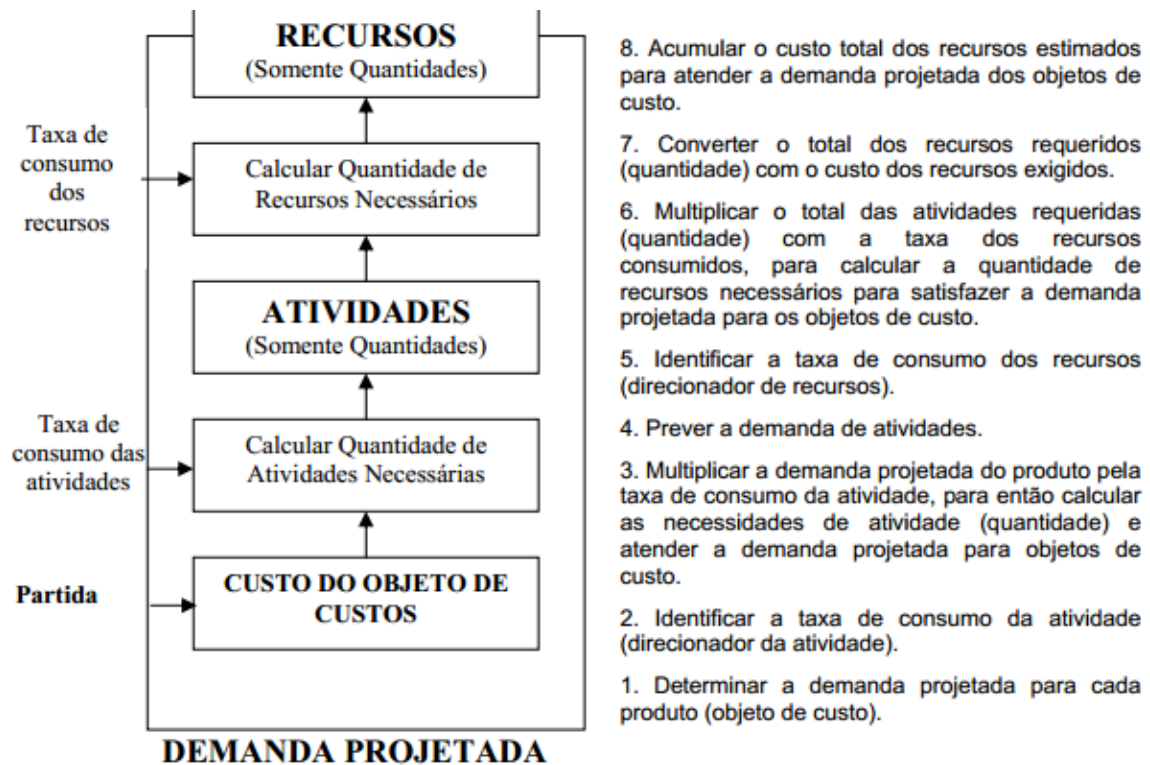
O orçamento baseado em atividades – ABB (Activity Based Budget) é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. O ABB estima o volume dos objetos de custo, direcionadores, atividades e processos de negócio. Desta forma, possui relação com o Custeio Baseado em Atividades – ABC. Conhecidos os direcionadores de recursos e de atividades determinadas na aplicação do ABC é possível quantificá-los e projetá-los em função do aumento das vendas.

Nesta ordem de ideia, para Brimson (1996, p.127) custeio baseado em atividades é:

A despesa total de todos os fatores rastreáveis de produção designados para desempenhá-lo. Custos são considerados rastreáveis quando o resultado de uma atividade pode ser demonstrado, para ser diretamente consumido por outra atividade objeto de custo final.

O ABB apresenta diversas vantagens quando comparado a orçamentos tradicionais, porque propicia melhor controle dos recursos, já que é calculado com base nas demandas previstas das atividades, e é mais flexível do que estes uma vez que permite realizar análise de cenários e verificar rapidamente as alterações na demanda de recursos por atividades decorrentes de mudanças nos objetivos, conforme mostra a figura que a seguir.

Figura 7: Modelo básico de concepção do ABB através de 8 (oito) etapas



Fonte: Lunkes e Vanzella, adaptado de BLEEKER, 2001.

2.14 ETAPAS DO ORÇAMENTO

São apresentadas aqui as etapas e suas respectivas áreas responsáveis para a elaboração do orçamento empresarial, seguindo as pegadas de Padoveze (2005, p.51) no quadro a seguir:

Quadro 1: Etapas de Orçamento

Etapas	Área Responsável
1 – Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
2 – Aprovação inicial	Comitê orçamentário
3 – Remessa aos responsáveis	Controladoria
4 – Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
5 – Revisão dos Orçamentos recebidos	Controladoria e comitê orçamentário
6 – Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Controladoria e comitê orçamentário
7 – Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
8 – Elaboração do orçamento geral e projeção das demonstrações contábeis	Controladoria
9 – Controle orçamentário *	Controladoria
10 - Reporte das variações *	Áreas responsáveis

*Etapas mensais rotineiras do controle entre o real e o orçado, já em execução no período analisado.

Fonte: Padoveze (2005, p. 51)

2.15 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Como a finalidade maior do orçamento é a de projetar, a base de um plano diretor central, e controlar as futuras atividades de todos os setores funcionais da empresa, é preciso que se distingam os vários tipos de orçamentos características de qualquer empresa, independente do seu tamanho (VAENA e HUETZ, 1961, p. 26).

Os mesmos autores em relação aos tipos de orçamentos empresariais destacam entre outros:

- Orçamento de vendas, também designados por orçamento de receita;
- Orçamento de compras;
- Orçamento financeiro, às vezes chamado de orçamento de caixa ou orçamento de receita e despesa.

2.15.1 Orçamento de Vendas

Segundo Vaena e Huetz (1961, p. 26) “o orçamento de vendas, ao ser elaborado, toma em consideração às condições do mercado consumidor, dos produtos da empresa, o impacto dos concorrentes, às condições das vendas nos anos anteriores, a capacidade produtiva atual e a prevista para o ano visado”.

O orçamento de venda é a peça básica de elaboração do orçamento, condicionando todo o processo. Pode ocasionalmente perder tal condição quando houver o pleno emprego de alguns dos fatores de produção, em especial a capacidade de produção (MOREIRA, 2002). O orçamento de vendas constitui um plano das vendas da empresa, para determinado período de tempo. Sua função principal é a determinação do nível de atividades futuras da empresa.

Este orçamento deve incluir todas as previsões e projeções com as receitas provenientes de vendas ligadas ao caráter próprio da empresa. As demais receitas, não relacionadas com as vendas, deverão fazer parte do orçamento financeiro.

Orçamento de vendas é analisado pelo departamento de orçamento, comparativamente às vendas reais do ultimo exercício e ao orçamento do ano

anterior, conforme (SANVICENTE E SANTOS, 1979, p.54). A seguir modelo de orçamento de vendas¹:

Tabela 2: Modelo de Orçamento De Vendas

NOME DA EMPRESA						
ORÇAMENTO DE X2 ORÇAMENTO DE VENDAS						
Discriminação	Referência	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim.	4º Trim.	Total
VENDAS EM UNIDADES						
Produto A						
Região 1	Q.1.b.3,Q.1.b.4	141.600				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	197.500				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	63.000				
Total		402.100	384.800	284.800	416.300	1.488.000
Produto B						
Região 1	Q.1.b.3,Q.1.b.4	75.800				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	60.100				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	47.200				
Total		183.100	206.100	146.000	228.900	764.100
Produto C						
Região 1	Q.1.b.3,Q.1.b.4	14.200				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	22.100				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	22.100				
Total		58.400	52.800	37.900	53.200	202.300

FONTE: Moreira, 2002

¹ Modelo completo em apêndice.

2.15.2 Orçamento de Compras

O orçamento de compras bem equilibrado, conforme Vaena e Huetz (1961, (p. 199), é composto de dois elementos básicos:

- A projeção do consumo antecipado de todos os tipos de matérias (elemento orçamentário, extraído do orçamento de operações e parcialmente do orçamento de investimento);
- O calculo de estoque mínimo desejável de um lado, e, do outro, decisões relativas a pedidos de lotes econômicos (elemento comercial).

Vaena e Huetz (1961, p. 199) acrescentam que “[...] o orçamento de compras representa de certa forma, uma transposição através de um conveniente relacionamento dos dados tirados de um orçamento de operações correto e um orçamento de investimentos também correto”. As lacunas que podem vir a surgir na preparação do orçamento de compras são causadas por problemas de caráter comercial e estrutural, conforme os mesmos autores.

Para ilustrar claramente o exposto acima, e identificar os problemas na elaboração do orçamento de compras, mostra-se a seguir a fórmula para a determinação do volume de compras para o ano considerado extraído de (VAENA e HUETZ, 1961, p. 201):

$$\begin{aligned} & \textbf{(Consumo Projetado + Estoque Desejado no Fim do Ano)} \\ & \textbf{- (Estoque Inicial + Material Trânsito = Compras)} \end{aligned}$$

2.15.3 Orçamento Financeiro

Para Sanvicente e Santos (1979, P.155) “a projeção do fluxo de caixa é uma atividade indispensável para a grande maioria das organizações. O que pode variar é o grau de formalização utilizado em sua confecção”.

O orçamento financeiro, muitas vezes denominado de orçamento de caixa ou de receita, é elaborado levando em consideração o orçamento de vendas, o de compras e o de operações. Ele apresenta um planejamento financeiro dos ingressos

e desembolsos no exercício em questão. Nessa ordem de ideia, existirão outros fatores que deverão ser considerados na elaboração do orçamento financeiro, quais sejam a situação financeira no início do exercício, outras receitas e desembolsos não operacionais, empréstimos bancários nacionais e estrangeiros, aspectos particulares de alguns impostos a pagar, eventuais (VAENA e HUETZ,1961). A ilustração mostra o formato geral do orçamento de caixa:

Quadro 2: Orçamento de caixa

MESES	JAN	FEB	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
DESCRIMINAÇÃO													
SALDO INICIAL													
RECEBIMENTOS													
Vendas a crédito													
Vendas à vista													
Dividendos recebidos													
Empréstimos bancários													
Subscrição de ações													
Vendas de Ativos													
Outros													
TOTAL DE RECEBIMENTOS													
PAGAMENTOS													
Matéria – prima													
Materiais indiretos													
Instalações													
Salários, ordenados e encargos sociais													
Impostos													
Juros													
Dividendos pagos													
TOTAL DE PAGAMENTOS													
SALDO FINAL DE CAIXA													

Fonte: Sanvicente e Santos (1979, p.157)

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa realizada caracteriza-se como descritiva e bibliográfica operacionalizada por meio de um estudo de caso, centrado em uma empresa de Vendas de autopeças, especializada em peças FIAT.

Quanto à abordagem metodológica a pesquisa é classificada como qualitativa. Trata-se de uma pesquisa de natureza bibliográfica e descritiva, já que se tratando de um assunto já conhecido, visa buscar críticas construtivas que possibilitaram ampliar o conhecimento sobre o tema (GIL, 1996, p.46).

Quanto aos procedimentos trata-se um estudo de caso que segundo Costa (2001, p.34) “num estudo de caso, em geral a amostra é pequena e, (...) adequada para aprofundamento e reflexão”. Gil (1996, p.58) acrescenta que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia desta pesquisa é baseada nos procedimentos atuais de orçamento empresarial. Foi elaborado um estudo de caso sobre o modelo orçamentário adequado a uma empresa de venda de autopeças. Para isso foram seguidas às seguintes etapas:

1. Revisão da literatura sobre planejamento estratégico, ambiente e orçamento empresarial.
2. Análise e estudo das estratégias atuais da empresa (revendedora de autopeças).
3. Proposta de modelo de orçamento empresarial adequando à necessidade e cultura da empresa.

Para esses dois últimos itens, foi feita uma visita à empresa e entrevista com os sócios para melhor entendimento das informações e interpretação dos dados.

4 ESTUDO DE CASO

A Fábrica Italiana de Automóveis Turim - FIAT chegou ao Brasil em 1976, instalando sua Montadora em Betim-MG. A marca Fiat começou a adquirir prestígio em meados de 1980 com o lançamento de carros populares vendidos em várias concessionárias espalhadas pelo Brasil. Em 1982 os sócios da empresa pesquisada movidos por uma paixão pela linha Fiat, decidiram montar uma empresa especializada em comercializar somente peças automotivas da linha Fiat e que são produzidas por indústrias nacionais, pois as concessionárias da Fiat só podiam vender peças genuínas Importadas da Itália.

Fundada em 2002, na cidade de Curitiba, a empresa pesquisada deixa de ser um sonho e tornar-se realidade. No início eram somente os três sócios que conduziam a empresa e hoje conta com 14 funcionários com o compromisso de dedicação, eficiência e qualidade no serviço.

Em novembro de 2009, a empresa em questão associa-se a Rede Âncora Brasil, que é a maior rede de comerciantes de autopeças do País com o objetivo de atingir um volume considerável de compras, permitindo diminuir custos e ampliar benefícios aos seus associados que conta com mais de 600 lojas, em 13 Estados, além do Distrito Federal. A cooperação tem se revelado uma ótima opção de sobrevivência, crescimento e ampliação de lucros.

4.4 MISSÃO DA EMPRESA

Comercializar peças automotivas da linha Fiat, proporcionando aos clientes, qualidade, variedade, conhecimento especializado e preços competitivos.

4.2 VISÃO DA EMPRESA

Estar presente entre as principais empresas atacadistas e varejistas especializadas em peças Fiat, tornando-se referência no mercado de peças automotivas.

4.3 PRINCÍPIOS DA EMPRESA

- Ética e o compromisso de fazer sempre o melhor.
- Ter orgulho em representar a marca Fiat com paixão e excelência.
- Ter criatividade e disposição para aprender e melhorar cada vez mais.

4.4 VALORES DA EMPRESA

- Satisfação e respeito ao cliente, valorizando-o como razão da existência de qualquer negócio.

4.5 PERFIL DA EMPRESA

Especializada em peças automotivas originais da linha Fiat, nacionais e importadas como: freio, suspensão, câmbio, elétrica, motor, injeção, mangueiras, arrefecimento, acabamento e demais itens nas seguintes linhas:

- a) **Linha Leve:** Uno, Prêmio, Elba, Fiorino Furgão e Pick-up, Palio, Siena, Palio Weekend, Strada, Punt, Marea, Tipo, Tempra, Sw, Idea, Doblô, Linea, Stilo, Brava;
- b) **Linha Importada:** Alfa Romeo;
- c) **Linha Utilitário:** Ducato, Doblô Cargo, Fiorino Furgão, Strada Trekking.

4.6 CLIENTES

- a) **Atacado:** Auto Peças e Concessionárias;
- b) **Varejo:** Oficinas e Consumidores.

4.7 PRODUTOS

A empresa pesquisada comercializa gama de produtos conforme disposição a seguir:

- a. **Elétrica:** farol, lanterna, relê, fusível, buzina, interruptor, etc;
- b. **Acabamento:** para-choque, frisos, guarnição de porta, palheta, retrovisor, moldura, soleira, tapete, e outros;
- c. **Motor:** pistão, jogo de anéis, juntas, Carter, bomba óleo, virabrequim, bronzinas, retentor, biela, e outros;
- d. **Cabeçote:** comando de válvulas, válvulas de cabeçote, retentor, tucho, etc;
- e. **Ignição:** velas, tampa, distribuidor, rotor, bobina, jogo cabos de velas, etc;
- f. **Injeção:** sensores de temperatura, rotação, detonação, tbi, atuador marcha lenta, bombas elétricas, e outros;
- g. **Diversos:** cola, óleo lubrificante, aditivo, bucha, presilha, botão, parafuso, porca, trava, e outros;
- h. **Arrefecimento:** radiador, válvula termostática, sensor, mangueira, eletro ventilador, bomba de água, e outros;
- i. **Suspensão:** amortecedor, bandeja, pivô, rolamento, cubo de roda, barra estabilizadora;
- j. **Freio:** jogo pastilhas, disco, reparo, regulador, tambor, cabo, alavanca, cilindro;
- k. **Câmbio:** engrenagem, luva, cubo, sincronizado, rolamento, trava, retêm, haste, cabo;
- l. **Embreagem:** cabo, atuador, rolamento, cilindro, disco, platô;
- m. **Reservatório:** de radiador, freio, direção Hidráulica, limpador para brisa, tanque de combustível, partida frio;
- n. **Coxim:** do câmbio, motor, bucha da suspensão, suporte, bieletas;

4.8 ANÁLISE DO AMBIENTE DA EMPRESA

4.8.1 ANÁLISE EXTERNA

4.8.1.1 Ameaças

A maior rede varejista norte americana, com quase cinco mil lojas em três países, está em processo de instalação no Brasil.

Poder de Compra: por ser uma empresa voltada para uma linha só (FIAT), não consegue atender ao pedido mínimo exigido pela Indústria, sendo penalizada com um desconto menor.

Fornecedores (distribuidores) já estão atendendo o consumidor final. Com o aumento de vários distribuidores em Curitiba nos últimos anos, que passou de 8 para 27, forçou-os a atenderem o consumidor final.

4.8.1.2 Oportunidades

Controle de emissões poluentes será obrigatório. Atendendo à norma do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente, até janeiro de 2011 todos os automóveis vendidos no país, nacionais e importados, terão obrigatoriamente que utilizar um avançado sistema de diagnóstico a bordo para monitorar, em tempo real, o controle de emissões nocivas à saúde emitidas pelos escapamentos dos carros.

Com relação à inspeção veicular, o Paraná deve adotar inspeção veicular a partir de 2013.

4.8.2 ANÁLISE INTERNA

4.8.2.1 Pontos Fracos

Além de aspectos relacionados com a comunicação visual, imagem da empresa e infraestrutura para receber clientes itens que não fazem parte do escopo do trabalho, destaca-se a inexistência do sistema de planejamento de controle orçamentário.

Sistema utilizado não tem DRE, não emite balancetes e nem planejamento orçamentário por centro de custos. Sendo que a empresa apenas utiliza a DRE em planilhas de Excel.

4.8.2.2 Pontos Fortes

Agilidade nas entregas das mercadorias em qualquer região de Curitiba, e para clientes cadastrados não há taxa de entrega. Esse serviço é realizado por funcionários não terceirizados.

Conhecimento específico: por ser uma loja especializada na Linha Fiat, o conhecimento dos vendedores é todo voltado para a linha. Um diferencial para o cliente.

Qualidade dos produtos: a empresa comercializa peças originais de fábrica e também de indústrias que atende as montadoras como Bosch, Petrobras, Fram, Malhe, Dayco.

4.9 ESTRATÉGIA ATUAL DA EMPRESA

A empresa pesquisada é uma organização de pequeno porte, conduzida por gestores (dois de um total de três) com um perfil bastante tradicional, postura esta que tem dificultado o gestor responsável por compras na implementação de ferramentas que conhece e acredita ser importante para a empresa.

A empresa usa atualmente o sistema ERP¹ (Enterprise Resource Planning) que em português é conhecido como SIGE ou SIG (Sistemas Integrados de Gestão Empresarial). Porém, a exploração desse sistema não é feita na sua totalidade, visto que a empresa de acordo com a entrevista ao sócio Sebastião entende que muita informação e utilização de ferramentas de gestão se tornam muito trabalhosas e desnecessárias.

A empresa usa o ERP para:

- Controle de estoque - entrada e saída;
- Relatório de sugestão de compra e estoque mínimo e máximo;
- Relatório de rentabilidade;
- Fluxo de caixa, e plano de contas.

A empresa usa paralelamente ao ERP, demonstrações do resultado do exercício (DRE) em planilha do software Excel, alimentando-as manualmente. Usa o mesmo sistema também para o controle de depreciação e de investimentos, respectivamente.

Desta forma, a maioria dos acionistas acredita ser possível planejar, acompanhar e controlar as operações da empresa sem quaisquer problemas.

¹ A sigla (E.R.P.) significa: Enterprise Resource Planning, Planejamento de Recursos Empresariais. ERPs são sistemas desenvolvidos para controle de vários departamentos e processos de uma organização.

4.10 ORÇAMENTO NA EMPRESA

Trata-se de uma empresa que opera no mercado com venda de autopeças, e que não usa orçamento em nenhum estágio do seu ciclo operacional para fazer projeções isto é, estimar vendas, redução custos e de estoque, políticas de compras etc. Não obstante a existência de um sistema como o ERP e Excel, a entidade em matéria de orçamento, trabalha por amostragem abastecendo, por exemplo, o seu estoque de acordo a observação da diminuição do volume do mesmo ou do aumento da demanda.

Na mesma entrevista e desta feita com a assistente administrativa, foi revelado que a empresa infelizmente começa o ano às cegas, tendo vários imprevistos no decorrer do ano, e que a apuração dos resultados é sempre marcada por momentos de muitos sustos.

Com essa entrevista ficou claro que a empresa precisa na sua cultura administrativa o uso do orçamento empresarial que lhe permitirá se antecipar aos fatos corriqueiros do cenário administrativo.

4.11 CULTURA ORÇAMENTÁRIA

É necessário o desenvolvimento da cultura orçamentária, dentro da cultura maior da empresa para que o sistema de orçamento tenha sucesso. Os objetivos, plano e o controle orçamentários deverão ser discutidos e aprovados para que se esperem resultados eficazes para entidade. A empresa não tem uma cultura orçamentária tão detalhada quanto o trabalho proposto. Acredita-se que o sucesso do sistema orçamentário dependerá de como o processo será desenvolvido, assim como o tempo transcorrido e da prática orçamentária.

Espera-se que ocorram algumas dificuldades no primeiro ano da implementação do sistema orçamentário, tanto de ordem técnica de valores, quanto de ordem de motivação e desempenho dos gestores setoriais. Cada problema ou dificuldade deverão ser analisados para que sejam minimizados ou eliminados no próximo exercício.

É esperado que surjam novas dificuldades no segundo ano, mas em menor quantidade, provavelmente no terceiro ano o sistema orçamentário estará praticamente consolidado, passando assim, a fazer parte da cultura da empresa.

A partir desta etapa, estará criada a cultura orçamentária, os quesitos que eventualmente poderiam invalidar o orçamento já estarão sob controle e o sistema orçamentário será como deve ser na empresa: um salutar instrumento da gestão no processo de administração da empresa.

4.12 MODELO PROPOSTO

Analizada a empresa e o perfil dos sócios, conclui-se que o modelo de orçamento que melhor se adequa às características da empresa é o orçamento flexível que como foi abordado anteriormente, tem a peculiaridade de poder ser ajustado de acordo com a variação do volume de atividade. A característica deste modelo de orçamento rima perfeitamente com a intenção de se desenvolver a cultura orçamentária, envolvendo todas as áreas afins num processo com características flexíveis e de uso não muito complexo.

Projetou-se a demonstração do resultado do exercício – DRE pelo custeio direto, consequência da projeção de relatórios como o de venda, compras e despesas para um horizonte de um ano, todos contemplando três cenários para cada mês.

Usaram-se premissas fornecidas pela empresa que depois de discutidas foram aplicadas ao orçamento. Essas premissas foram: percentual para o aumento as vendas, percentual para a redução as compras e despesas; uma premissa para cada cenário, conforme quadro a seguir:

Tabela 3: Premissas para projeção de vendas

CENÁRIOS DE JANEIRO			CENÁRIOS DE FEVEREIRO			CENÁRIOS DE MARÇO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
1,00%	1,50%	2,00%	0,90%	1,00%	1,30%	0,80%	1,20%	1,80%
CENÁRIOS DE ABRIL			CENÁRIOS DE MAIO			CENÁRIOS DE JUNHO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
0,75%	1,20%	1,40%	0,70%	0,90%	1,10%	0,60%	0,90%	1,10%
CENÁRIOS DE JULHO			CENÁRIOS DE AGOSTO			CENÁRIOS DE SETEMBRO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
0,55%	0,80%	1,10%	0,55%	0,70%	1,10%	0,80%	0,90%	1,10%
CENÁRIOS OUTUBRO			CENÁRIOS DE NOVEMBRO			CENÁRIOS DE DEZEMBRO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
0,80%	0,90%	1,10%	0,50%	0,90%	1,10%	0,50%	0,70%	1,50%

Fonte: Empresa pesquisada

Tabela 4: Premissas para projeção de compras

CENÁRIOS DE JANEIRO			CENÁRIOS DE FEVEREIRO			CENÁRIOS DE MARÇO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
-1,00%	-1,50%	-2,00%	-0,90%	-1,00%	-1,30%	-0,80%	-1,20%	-1,80%
CENÁRIOS DE ABRIL			CENÁRIOS DE MAIO			CENÁRIOS DE JUNHO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
-0,75%	-1,20%	-1,40%	-0,70%	-0,90%	-1,10%	-0,60%	-0,90%	-1,10%
CENÁRIOS DE JULHO			CENÁRIOS DE AGOSTO			CENÁRIOS SETEMBRO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
-0,55%	-0,80%	-1,10%	-0,55%	-0,70%	-1,10%	-0,80%	-0,90%	-1,10%
CENÁRIOS DE OUTUBRO			CENÁRIOS DE NOVEMBRO			CENÁRIOS DEZEMBRO		
1	2	3	1	2	3	1	2	3
-0,80%	-0,90%	-1,10%	-0,50%	-0,90%	-1,10%	-0,50%	-0,70%	-1,50%

Fonte: Empresa pesquisada

Através destas premissas e da projeção das vendas e das compras resultou a seguinte demonstração de resultado pelo custeio direto, fragmentado por bimestre:

Tabela 5: Demonstração do Resultado do Exercício projetado

	CENÁRIOS DE JANEIRO 2013			CENÁRIOS DE FEVEREIRO 2013		
	1	2	3	1	2	3
1 (+) RECEITA TOTAL	140.585,28	141.281,24	141.977,21	141.850,54	142.694,06	143.822,91
2 (-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	83.384,30	83.797,09	84.209,88	84.134,75	84.635,06	85.304,61
(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	57.200,98	57.484,15	57.767,33	57.715,79	58.059,00	58.518,30
4 (-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	9.595,00	9.642,50	9.690,00	9.681,36	9.738,93	9.815,97
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	47.605,98	47.841,65	48.077,33	48.034,43	48.320,07	48.702,33
7 (-) DESPESAS FIXAS	48.728,85	49.665,95	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	-1.122,87	-1.824,29	-2.525,71	-2.568,61	-2.282,97	-1.900,71

	CENÁRIOS DE MARÇO 2013			CENÁRIOS DE ABRIL 2013		
	1	2	3	1	2	3
1 (+) RECEITA TOTAL	142.985,35	144.406,38	146.411,73	144.057,74	146.139,26	148.461,49
2 (-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	84.807,83	85.650,68	86.840,09	85.443,89	86.678,49	88.055,86
3(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	58.177,52	58.755,70	59.571,63	58.613,85	59.460,77	60.405,63
4 (-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	9.758,81	9.855,79	9.992,66	9.832,00	9.974,06	10.132,55
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	48.418,71	48.899,91	49.578,97	48.781,85	49.486,71	50.273,08
7 (-) DESPESAS FIXAS	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	-2.184,33	-1.703,13	-1.024,07	-1.821,19	-1.116,33	-329,96

	CENÁRIOS DE MAIO 2013			CENÁRIOS DE JUNHO 2013		
	1	2	3	1	2	3
1 (+) RECEITA TOTAL	145.066,14	147.454,51	150.094,57	145.936,54	148.781,60	151.745,61
2 (-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	86.042,00	87.458,60	89.024,47	86.558,25	88.245,72	90.003,74
3(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	59.024,14	59.995,92	61.070,10	59.378,29	60.535,88	61.741,87
4 (-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	9.900,82	10.063,83	10.244,01	9.960,23	10.154,40	10.356,70
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	49.123,32	49.932,09	50.826,08	49.418,06	50.381,48	51.385,17
7 (-) DESPESAS FIXAS	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	-1.479,72	-670,95	223,04	-1.184,98	-221,56	782,13

	CENÁRIOS DE JULHO 2013			CENÁRIOS DE AGOSTO 2013		
	1	2	3	1	2	3
1(+) RECEITA TOTAL	146.739,19	149.971,86	153.414,81	147.546,26	151.021,66	155.102,37
2(-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	87.034,32	88.951,69	90.993,78	87.513,01	89.574,35	91.994,71
3(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	59.704,87	61.020,17	62.421,03	60.033,25	61.447,31	63.107,66
4(-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	10.015,01	10.235,64	10.470,62	10.070,09	10.307,29	10.585,80
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	49.689,86	50.784,53	51.950,41	49.963,16	51.140,02	52.521,86
7(-) DESPESAS FIXAS	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	-913,18	181,49	1.347,37	-639,88	536,98	1.918,82

	CENÁRIOS DE SETEMBRO 2013			CENÁRIOS DE OUTUBRO 2013		
	1	2	3	1	2	3
1(+) RECEITA TOTAL	148.726,63	152.380,86	156.808,50	149.916,44	153.752,28	158.533,39
2(-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	88.213,11	90.380,52	93.006,65	88.918,82	91.193,94	94.029,73
3(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	60.513,51	62.000,34	63.801,84	60.997,62	62.558,34	64.503,66
4(-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	10.150,65	10.400,05	10.702,24	10.231,86	10.493,65	10.819,97
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	50.362,86	51.600,28	53.099,60	50.765,76	52.064,69	53.683,70
7(-) DESPESAS FIXAS	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	-240,18	997,24	2.496,56	162,72	1.461,65	3.080,66

	CENÁRIOS DE NOVEMBRO 2013			CENÁRIOS DE DEZEMBRO 2013		
	1	2	3	1	2	3
1(+) RECEITA TOTAL	150.666,02	155.136,05	160.277,26	151.419,35	156.222,01	162.681,42
2(-) CUSTO VARIÁVEL PROD. VENDIDO	89.363,41	92.014,69	95.064,05	89.810,23	92.658,79	96.490,01
3(=) MARGEM BRUTA (1 - 2)	61.302,61	63.121,36	65.213,20	61.609,12	63.563,21	66.191,40
4(-) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDAS	10.283,01	10.588,10	10.938,99	10.334,43	10.662,21	11.103,07
5(=) MARGEM LÍQUIDA (3 - 4)	51.019,59	52.533,27	54.274,22	51.274,69	52.901,00	55.088,33
7(-) DESPESAS FIXAS	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04	50.603,04
8(=) LAIR (5 - 7)	416,55	1.930,23	3.671,18	671,65	2.297,96	4.485,29

Fonte: O autor

A partir das informações relativas aos dispêndios e entradas de caixa projetados, assim como os dados já de conhecimento da empresa, projetou-se também a demonstração do fluxo de caixa, conforme tabela a seguir:

Tabela 6: Demonstração do fluxo de caixa projetado

		CENÁRIOS DE JANEIRO 2013			CENÁRIOS DE FEVEREIRO 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	140.585,28	141.281,24	141.977,21	141.850,54	142.694,06	143.822,91
	TOTAL DOS FORNECEDORES	81.971,05	81.557,06	81.143,06	81.233,31	80.741,49	80.088,20
	DESPESAS VARIÁVEIS	9.595,00	9.642,50	9.690,00	9.681,36	9.738,93	9.815,97
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	141.111,90	140.745,41	140.378,91	140.460,52	140.026,26	139.450,02
	SALDO DO MÊS	-526,63	535,83	1.598,30	1.390,02	2.667,79	4.372,89
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR	1,00					
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	-525,63	536,83	1.599,30	1.391,02	2.668,79	4.373,89
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	1.200,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	11.474,37	536,83	1.599,30	1.391,02	2.668,79	4.373,89

		CENÁRIOS DE MARÇO 2013			CENÁRIOS DE ABRIL 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	142.985,35	144.406,38	146.411,73	144.057,74	146.139,26	148.461,49
	TOTAL DOS FORNECEDORES	80.583,45	79.772,59	78.646,61	79.979,07	78.815,32	77.545,56
	DESPESAS VARIÁVEIS	9.758,81	9.855,79	9.992,66	9.832,00	9.974,06	10.132,55
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	139.888,10	139.174,23	138.185,12	139.356,92	138.335,23	137.223,97
	SALDO DO MÊS	3.097,24	5.232,15	8.226,60	4.700,82	7.804,03	11.237,52
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR						
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	3.098,24	5.233,15	8.227,60	4.701,82	7.805,03	11.238,52
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	3.098,24	5.233,15	8.227,60	4.701,82	7.805,03	11.238,52

		CENÁRIOS DE MAIO 2013			CENÁRIOS DE JUNHO 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	145.066,14	147.454,51	150.094,57	145.936,54	148.781,60	151.745,61
	TOTAL DOS FORNECEDORES	79.419,22	78.105,98	76.692,56	78.942,70	77.403,02	75.848,94
	DESPESAS VARIÁVEIS	9.900,82	10.063,83	10.244,01	9.960,23	10.154,40	10.356,70
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	138.865,89	137.715,66	136.482,43	138.448,78	137.103,28	135.751,49
	SALDO DO MÊS	6.200,25	9.738,85	13.612,14	7.487,76	11.678,32	15.994,11
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR						
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	6.201,25	9.739,85	13.613,14	7.488,76	11.679,32	15.995,11
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	1.200,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	6.201,25	9.739,85	13.613,14	7.488,76	11.679,32	15.995,11

		CENÁRIOS DE JULHO 2013			CENÁRIOS DE AGOSTO 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	146.739,19	149.971,86	153.414,81	147.546,26	151.021,66	155.102,37
	TOTAL DOS FORNECEDORES	78.508,52	76.783,80	75.014,60	78.076,72	76.246,31	74.189,44
	DESPESAS VARIÁVEIS	10.015,01	10.235,64	10.470,62	10.070,09	10.307,29	10.585,80
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	138.069,38	136.565,29	135.031,08	137.692,66	136.099,45	134.321,09
	SALDO DO MÊS	8.669,81	13.406,57	18.383,73	9.853,59	14.922,21	20.781,28
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR						
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	8.670,81	13.407,57	18.384,73	9.854,59	14.923,21	20.782,28
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	8.670,81	13.407,57	18.384,73	9.854,59	14.923,21	20.782,28

		CENÁRIOS DE SETEMBRO 2013			CENÁRIOS DE OUTUBRO 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	148.726,63	152.380,86	156.808,50	149.916,44	153.752,28	158.533,39
	TOTAL DOS FORNECEDORES	77.452,11	75.560,10	73.373,36	76.832,49	74.880,06	72.566,25
	DESPESAS VARIÁVEIS	10.150,65	10.400,05	10.702,24	10.231,86	10.493,65	10.819,97
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	137.148,61	135.506,00	133.621,45	136.610,20	134.919,56	132.932,07
	SALDO DO MÊS	11.578,02	16.874,85	23.187,04	13.306,24	18.832,72	25.601,32
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR						
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	11.579,02	16.875,85	23.188,04	13.307,24	18.833,72	25.602,32
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	1.200,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	11.579,02	16.875,85	23.188,04	13.307,24	18.833,72	25.602,32

		CENÁRIOS DE NOVEMBRO 2013			CENÁRIOS DE DEZEMBRO 2013		
		1	2	3	1	2	3
(+)	TOTAL DE ENTRADAS	150.666,02	155.136,05	160.277,26	151.419,35	156.222,01	162.681,42
	TOTAL DOS FORNECEDORES	76.448,33	74.206,14	71.768,02	76.066,08	73.686,69	70.691,50
	DESPESAS VARIÁVEIS	10.283,01	10.588,10	10.938,99	10.334,43	10.662,21	11.103,07
	DESPESAS FIXAS	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85	48.728,85
(-)	TOTAL DAS DESPESAS	136.277,19	134.340,09	132.252,86	135.946,37	133.894,76	131.340,43
	SALDO DO MÊS	14.388,83	20.795,97	28.024,40	15.472,98	22.327,25	31.340,99
(+)	SALDO ACUMULADO ANTERIOR						
	SALDO SEMANAL ACUMULADO	14.389,83	20.796,97	28.025,40	15.473,98	22.328,25	31.341,99
(+)	ENTRADA EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)	DEVOLUÇÃO EMPRÉSTIMO	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00
	SALDO FINAL ACUMULADO DO MÊS	14.389,83	20.796,97	28.025,40	15.473,98	22.328,25	31.341,99

Fonte: O autor

4.12.1 ETAPAS PARA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Para a elaboração do orçamento proposto sugeriu-se seguir as etapas por área responsável de acordo com Padoveze (2005, p. 51), conforme quadro a seguir:

Quadro 3: Etapas do Orçamento para Empresa Pesquisada

Etapas	Área Responsável
1 – Preparação das peças orçamentárias	Supervisora Administrativo
2 – Aprovação inicial	Gerente de Compras
3 – Remessa aos responsáveis	Supervisora Administrativo
4 – Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas responsáveis
5 – Revisão dos Orçamentos recebidos	Gerente de Compras
6 – Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Supervisora Administrativo
7 – Conclusão das peças orçamentárias	Sócios-Gerente
8 – Elaboração do orçamento geral e projeção das demonstrações contábeis	Gerente de Compras
9 – Controle orçamentário *	Sócios-Gerente
10 – Reporte das variações *	Supervisora Administrativo

*Etapas mensais rotineiras do controle entre o real e o orçado, já em execução no período analisado.
Fonte: Adaptado, Padoveze, (2005 pág. 51).

CONCLUSÃO

O sucesso da implementação do orçamento corporativo está na flexibilidade e na capacidade para responder a mudança, na tradução perfeita dos planos estratégicos da corporação assim como na capacidade de democratizar as informações da empresa convertendo-as numa ferramenta de negócios (ágil e dinâmica) que ajudará a empresa a comunicar, organizar e controlar todo o ambiente em sua volta, aliando o pensamento estratégico da empresa através das pessoas (competências e atitudes).

Ao realizar uma revisão geral da literatura sobre o sistema orçamentário, foi possível identificar o modelo de orçamento mais adequado à empresa pesquisada que é o orçamento flexível. Passou-se então para a elaboração de planilhas em *Excel*, contendo as premissas e projeções de vendas, compras, DRE e fluxo de caixa, cumprindo assim o objetivo estabelecido de fornecer aos administradores uma visão gerencial com um conjunto de relatórios orçamentários para o prazo de um ano, com uma projeção das receitas e desembolsos o que deve facilitar a tomada de decisões estratégicas que vão ao encontro de seus objetivos.

A colaboração do sócio Sebastião Aguiar foi de fundamental importância para execução deste trabalho na medida em que forneceu os dados requisitados para a elaboração das peças orçamentárias e na realização do trabalho como um todo. Também de grande importância foi a orientação da professora Márcia Bortolucci Espejo que com sua expertise orientou este trabalho, sempre disposto a elevar o nível de nosso conhecimento científico.

Recomenda-se que depois destas projeções o envolvimento dos sócios neste processo não desfaleça nos próximos exercícios.

REFERÊNCIAS

BARNEY, J. B e HESTERLY, N. S. **Administração Estratégica, Vantagem competitiva**. São Paulo: Editora Pearson, 2008.

BATEMAN, Thomas S. e SNELL, Scott. A. **Administração o Novo Cenário competitivo**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

BORNIA, Antonio Cezar e LUNKES, Rogério João. **Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário:**

www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/339/33
14/09/2012 às 16h:00

BRIMSON, James. **Contabilidade por Atividade**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

CARVALHO, Marly Monteiro. **Construindo Competências para gerenciar projetos**. São Paulo: Atlas, 2005.

GARINSON, Ray. H e NREEN, Eric. W. **Contabilidade Gerencial**, Rio de Janeiro: Editora LTC S.A, 2001.

MEGGINSON, Leon. C, MOSLEY, Donald. C, JUNIOR, Paul. H. Pietri. **Administração Conceitos e Aplicações**, São Paulo: Editora Harbra, 1998.

MOREIRA, Jose Carlos. **Orçamento Empresarial**, Manual de Elaboração, São Paulo: Editora Atlas, 5ª Ed, 2002.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, Rogério João e VANZELLA, Clailde, **ORÇAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES: UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA** em: www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/263.pdf: 13.09.2012.

_____ Ciclo PDCA: www.proindconsultoria.com.br/conteudo/como-trabalhamos/ciclo-pdca

_____ **Orçamento Base Zero:** Um Estudo nas Universidades Catarinenses em: www.uff.br/rpca/Volume%209/Orcamento.pdf: 14/09/2012 às 15h e 12min.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário.** São Paulo: Editora Thomson, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luís, **Contabilidade Gerencial, Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**, 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas 2005

SANVICENTE, António Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na Administração de Empresa.** São Paulo: Editora Atlas, 1979.

SCHUBERT ,Pedro, **Orçamento Empresarial Integrado**, Rio de Janeiro: Editora LTC S.A, 1985.

RACHEL, Fabiana de Souza, **Análise do processo orçamentário em uma indústria de papel**, monografia UFPR 2010.

VAENA, Mauricio e HUETZ, Leopold. **Orçamento empresarial e seu controle.** São Paulo: Editora Atlas, 1961.

APÊNDICE

APÊNDICE A: Modelo de Orçamento De Vendas

TABELA 3 – MODELO DE ORÇAMENTO DE VENDAS

ORÇAMENTO DE X2						
ORÇAMENTO DE VENDAS						
Discriminação	Referência	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim	4º Trim.	Total
VENDAS EM UNIDADES						
Produto A	Q.1.b.3,Q.1.b.4	141.600				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	197.500				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	63.000				
Total		402.100	384.800	284.800	416.300	1.488.000
Produto B						
Região 1	Q.1.b.3,Q.1.b.4	75.800				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	60.100				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	47.200				
Total		183.100	206.100	146.000	228.900	764.100
Produto C						
Região 1	Q.1.b.3,Q.1.b.4	14.200				
Região 2	Q.1.b.3,Q.1.b.4	22.100				
Região 3	Q.1.b.3,Q.1.b.4	22.100				
Total		58.400	52.800	37.900	53.200	202.300
PREÇOS DE VENDAS				(val. Em R\$)		
Produto A	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	67,83				
Região 1	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	69,16				
Região 2	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	69,16				
Região 3	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4					
Total						
Produto B						
Região 1	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	27,93				
Região 2	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	29,26				
Região 3	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	29,26				
Total						
Produto C						
Região 1	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	43,3				
Região 2	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	44,7				
Região 3	Q.1.a.4,Q.1.b.3 e 4	44,7				
Total						

Continuação

VENDAS BRUTAS			(val. em \$1.000)		
Produto A					
Região 1	Q.3.1	9.604.728			
Região 2	Q.3.1	13.659.100			
Região 3	Q.3.1	4.357.080			
Total		27.620.908			
Produto B					
Região 1	Q.3.1	2.117.094			
Região 2	Q.3.1	1.758.526			
Região 3	Q.3.1	1.381.072			
Total		5.256.692			
Produto C					
Região 1	Q.3.1	614.860			
Região 2	Q.3.1	987.870			
Região 3	Q.3.1	987.870			
Total		2.590.600			
Total - Vendas Brutas		35.468.200	37.980	31.381	49.348
IPI - a Pagar	Q.3.1, Q.1.b.2	3.546.820	3.798	3.138	4.935
FATURAMENTO BRUTO		39.015.020	41.778	34.519	54.283

FONTE: Moreira, 2002

